

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/29/2019
Identifikačné číslo spisu: 5017200337
Dátum vydania rozhodnutia: 18.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200337.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky JUDr. Moniky Valašikovej PhD. a členov senátu JUDr. Jozef Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: VUMAT SK, s.r.o., so sídlom Železničná 9, 082 21 Veľký Šariš, IČO: 36 406 252, zastúpený advokátom: Weis & Partners s.r.o., so sídlom Ivánska cesta 30/B, 821 04 Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101291811/2017 zo dňa 12.06.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 31S/115/2017 zo dňa 12. decembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa z a m i e t a.

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101291811/2017 zo dňa 12.06.2017.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v článku 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcu môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Tie isté ustanovenia upravujúce zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovať práva a oprávnené záujmy

daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovanie práva a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovaniu práva a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže byť v zmysle toho, aby sa výnos z daní ako príjmov rozpočtu dosiahol za úkor nedodržovania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona.

3. Krajský súd ďalej uviedol, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, teda žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len formálnymi dôkazmi nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantný doklad, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf 11/2014, rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf 101/2013). Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložením dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Správny súd poukazuje na rozsudok NS SR sp.zn. 2Sžf 4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „...Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a na základe zákonom stanovených a splnených podmienok, t.j. je iniciátorom odpočítania DPH a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za podmienok stanovených zákonom. Dokazovanie zo strany správca dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený...“

4. Podľa názoru správneho súdu sa správca dane a nadväzne na to aj žalovaný, v rámci konania riadnym spôsobom vysporiadali so skutočnosťou, že žalobca nepreukázal, resp. neuniesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, pričom správny súd zhodne so žalovaným konštatoval, že pokiaľ žalobca poukázal na obchodné vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťami ŽMPP spol. s r.o. a CANDELA s.r.o. a správne orgány nepochybnili existenciu obchodného vzťahu medzi žalobcom a uvedenými dodávateľmi, ale ani podľa názoru správneho súdu nebola preukázaná konkrétnymi dôkazmi konkrétna dodávka tovaru od konkrétneho dodávateľa ŽMPP spol. s r.o. a CANDELA s.r.o. vo vzťahu k žalobcovi. Žalobca v súvislosti s predmetnou vecou poukázal aj na rozsudky Európskeho súdneho dvora vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, pričom v týchto rozsudkoch je konštatované, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo nasledujúca transakcia zaťažená daňovým podvodom o ktorom sa nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami. Správca dane pri posudzovaní predmetného obchodného prípadu preveroval priamy vzťah medzi konkrétnymi dodávateľmi a konkrétnymi odberateľmi, pričom konanie žalobcu nevyhodnotil správca dane ani žalovaný ako zneužívajúce, resp. podvodné. Podľa názoru krajského súdu žalovaný a správca dane správne vyhodnotili, že žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pretože nepreukázal vznik daňovej povinnosti u dodávateľských spoločnostiach - ŽMPP, spol. s r.o. a CANDELA s.r.o. pri špecifikovaných faktúrach.

5. Vo vzťahu k námietkam - odopretie práva žalobcu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky a písomne byť vyzrotený o výsluchu osôb - svedkov, ktoré boli realizované dožiadanými daňovými úradmi v rámci vykonaných miestnych zisťovaní súd uviedol, že na vypočutie svedka N. I. na termín 15.06.2016 bol žalobca písomne upovedomený listom č. 103195843/2016, ktorý prevzal 25.05.2016, ústneho pojednávania sa nezúčastnil. Bol stanovený ďalší termín ústneho pojednávania so

svedkom s Pavlom Sedlákom, o čom bol opätovne žalobca upovedomený listom č. 103362351/2016 zo dňa 17.06.2016, ktorý nebol žalobcom prevzatý ani v úložnej lehote. Svedok sa pojednávania nezúčastnil, telefonicky sa ospravedlnil. Žalobca sa tiež nezúčastnil ústneho pojednávania a svoju neúčast' neospravedlnil. O vypočutí ďalšieho svedka X.. X. Z. bol žalobca upovedomený listom, ktorý prevzal dňa 14.12.2016, výpovede svedka sa nezúčastnil. Pokiaľ ide o miestne zisťovania dožadované daňovým úradom vykonávané u iného ako u kontrolovaného daňového subjektu, správca dane vykonávanie kontrolovanému subjektu vopred neoznamuje (§ 37 a § 38 daňového poriadku).

6. Vo vzťahu k námietkam - dôkaznému bremenu na žalobcu, že zákon o DPH ani iný neukladá daňovým subjektom povinnosť preveriť si svojich obchodných partnerov, správny súd zaujíma stanovisko, že žalobca ako podnikateľský subjekt si musí obchodných partnerov vyberať s určitou dávkou obozretnosti, aby mohol správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali uskutočnenie fakturovaných transakcií. Z rozsudku Súdneho dvora C-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012 vyplýva, že sa predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o inom subjekte a ubezpečiť sa o zákonomnom konaní (dodržiavanie daňových povinností) obchodného partnera. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných aktivitách neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že bude v dôkaznej núdzi tak, ako tomu došlo v predmetnom prípade. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf 97/2009.

7. Správny súd vyhodnotil námietky žalobcu ako nedôvodné, a preto žaloba bola zamietnutá postupom podľa ustanovenia § 190 ods. 1 SSP.

8. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa ust. § 167 SSP. Žalobca nebol úspešný účastník konania, preto nemá právo na náhradu trov konania. Rovnako neboli priznané trovy konania ani žalovanému. Vzhľadom na nesplnenie podmienok uvedených v § 168 SSP - výnimočnosť.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

9. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 14.02.2019 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Žiline a vrátenia veci na ďalšie konanie, resp. zmeny napadnutého rozsudku tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

10. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že nesúhlasí s právnym názorom Krajského súdu v Žiline, prezentovaným v preskúmanom rozsudku. Čo sa týka stavebných práv RŠKA Šamorín, podľa jeho názoru predložil správcovi dane dostatočné dôkazy - fotografie, zachytávajúce priebeh vykonávania predmetných stavebných prác. K týmto sa vyjadril aj riaditeľ technického úseku a člen predstavenstva spoločnosti MERKATOR 2 a.s. (investor stavby). Má za to, že daňový subjekt v tomto prípade preukázal existenciu materiálneho plnenia a uniesol dôkazné bremeno. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ďalej uviedol, že za rovnako nesprávne považuje tvrdenie Krajského súdu v Žiline ohľadom dodávky od dodávateľa CANDELA s.r.o., vo vzťahu k sťažovateľovi. V tomto prípade podľa názoru sťažovateľa existujú presvedčivé dôkazy v administratívnom spise, o existencii tohto materiálneho plnenia. Má za to, že aj zamestnanci správcu dane predmetný stroj videli pri vykonanom miestnom zisťovaní.

11. Sťažovateľ poukázal aj na tú skutočnosť, že správca dane neuznal odpočet z celej faktúry od dodávateľa CANDELA s.r.o., a to napriek existencii materiálneho plnenia - ohýbačky trubiek (CNC), ktorú zamestnanci správcu dane videli na vlastné oči v areáli sťažovateľa. Ak mal správca dane pochybnosti o dodaní niektorých služieb súvisiacich s dodávkou stroja, mal neuznať odpočet len v tej časti, ktorá podľa neho nebola reálna, ktorú spochybnil a nie v rozsahu celej faktúry.

12. Sťažovateľ nesúhlasí s tvrdením Krajského súdu v Žiline, uvedené v ods. 24 napadnutého rozsudku,

že správca dane ani žalovaný nevyhodnotili konanie sťažovateľa ako podvodné, nie je správne, nakoľko Krajský súd v Žiline mal vnímať skutočný obsah tvrdení správcu dane a žalovaného a tak ich aj hodnotiť. Ak totiž správca dane a žalovaný tvrdia napr., že istá časť subdodávky bola do reťazca subdodávateľov umelo vsunutá, za účelom navýšenia ceny, nie je logicky možné vyhodnotiť takéto tvrdenia inak, ako že došlo k údajnému podvodnému konaniu.

13. V tejto súvislosti poukazuje sťažovateľ na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, sp.zn. 13S/35/2017 zo dňa 27.06.2018.

14. Ďalej sťažovateľ poukazuje aj na rozhodnutie českého NSS sp.zn. 5Afs/60/2017 zo dňa 30.01.2018.

15. Sťažovateľ nesúhlasí s tvrdeniami Krajského súdu v Žiline, ktorý sa priklonil k tvrdeniam správcu dane a žalovaného, že sťažovateľ neunesol svoju dôkaznú povinnosť, avšak nezohľadnil, že dodávku stroja ako aj všetky súvisiace služby dodal sťažovateľovi len jeden dodávateľ, spoločnosť CANDELA s.r.o. Nebolo a nie je úlohou sťažovateľa skúmať a následne správcovi dane preukazovať vzťahy medzi subdodávateľmi, s ktorými sťažovateľ nebol v žiadnom vzťahu. Je nesporné, že ani správca dane či žalovaný nikdy nerozporovali, že k dodaniu stroja a súvisiacich služieb spoločnosťou CANDELA s.r.o. sťažovateľovi skutočne došlo tak, ako je to uvedené vo faktúre č. 1501042 zo dňa 16.10.2015. Všetky správcovi dane a žalovaným vytýkané nezrovnalosti sa týkali vzťahov medzi subdodávateľmi sťažovateľa, na ktoré však žalobca (sťažovateľ) nemal žiaden dosah. Sťažovateľ tvrdí, že nie je povinný vysvetľovať nezrovnalosti vzniknuté z dôvodu dodania tých istých, resp. obdobných služieb dvomi spoločnosťami (GoBaKo, s.r.o. a KOLETO SHARE s.r.o.) a nie je povinný ani preukazovať, že ktorá spoločnosť predmetné služby dodala. Sťažovateľ nebol v zmluvnom vzťahu so žiadnou z týchto spoločností, ale bol v zmluvnom vzťahu jedine so spoločnosťou CANDELA s.r.o. S týmito námietkami sťažovateľa sa Krajský súd v Žiline vôbec nevysporiadal, pritom sa podľa názoru sťažovateľa jedná o námietky zásadné.

16. Sťažovateľ ďalej nesúhlasil s tvrdením Krajského súdu v Žiline, že sťažovateľ neunesol v predmetnej veci dôkazné bremeno. Sťažovateľ disponuje existenciou materiálneho plnenia. Namieta teda, že čo sa týka zodpovedania námietky prenosu dôkaznej povinnosti na správcu dane, sa Krajský súd v Žiline ustálil od rozhodovacej praxe kasačného súdu.

17. Krajský súd v Žiline taktiež, podľa názoru sťažovateľa, nesprávne právne posúdil námietku, že sťažovateľ vôbec nebol písomne, ani nijako inak vyrozumený o výsluchu svedkov, čím mu bolo upreté jeho procesné právo. V tejto skutočnosti poukazuje na súdne rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 11S/112/2016 zo dňa 02.05.2017, sp.zn. 11S/115/2017 a 13S/34/2017.

18. Sťažovateľ zdôrazňuje, že podľa jeho názoru nie je podstatné, aký úkon správcu dane formálne vykonáva, teda či vykonáva výsluch svedka, miestne zisťovanie, všeobecné ústne pojednávanie a pod., ale rozhodujúci je skutočný charakter úkonu a charakter informácií, na ktoré sa správca dane pýta. Pokiaľ je zrejmé, že na akomkoľvek ústnom pojednávaní alebo aj miestnom zisťovaní sa budú klásť konkrétnym osobám otázky, ktoré súvisia s vykonávaním kontrolovaných obchodov, tak je nutné nahliadať na takýto úkon zároveň aj ako na výsluch svedka. Preto mal správca dane postupovať tak, aby bolo zachované právo sťažovateľa byť prítomný a klásť svedkom otázky.

19. V nadväznosti na vyššie uvedené skutočnosti sťažovateľ uviedol, že podľa jeho právneho názoru Krajský súd v Žiline porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Navrhuje preto, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Žiline tak, že rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím zruší a vec vrátiť Daňovému úradu v Žiline na ďalšie konanie, resp. že súd zruší rozsudok Krajského súdu v Žiline a vráti mu vec na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ si uplatnil právo na náhradu trov súdneho konania.

21. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. Senát Najvyššieho súdu SR konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/ SSP a ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 18.06.2020.

23. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline sp.zn. 31S/115/2017 zo dňa 12.12.2018, ktorým tento podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101291811/2017 zo dňa 12.06.2017, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) potvrdilo prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu v Žiline č. 100359286/2017 zo dňa 27.02.2017, ktorým bol podľa ust. § 68 ods. 5, 6 zákona o správe daní vyrubený sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2015 vo výške 175 354,80 Eur potvrdil.

24. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Žilina vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty VUMAT SK, s.r.o., Železničná 9, 082 21 Veľký Šariš, IČO: 36 406 252, DIČ: 2020099950, IČ DPH: SK2020099950 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október 2015, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 100132126/2017 zo dňa 23.01.2017. Protokol bol doručený daňovému subjektu VUMAT SK, s.r.o. na adresu sídla spoločnosti dňa 26.01.2017.

25. Kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie október 2015 bola začatá v zmysle § 46 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok), t.j. v lehote na vrátenie.

26. Hlavným predmetom ekonomickej činnosti daňového subjektu VUMAT SK, s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období bolo vykonávanie stavebných prác a dodania časti stavby v tuzemsku.

27. Nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2015 v prevažnej časti vznikol z dôvodu uplatnenia odpočítanej dane z pridanej hodnoty na základe faktúry 1501042 zo dňa 16.10.2015 za dodanie stroja - ohýbačka trubiek CNC v celkovej fakturovanej sume 687 996,00 Eur, z toho uplatnené odpočítanie dane vo výške 114 666,00 Eur od dodávateľa CANDELA s.r.o. a z dôvodu uplatnenia odpočítania dane z dodávateľských faktúr č. 1510007, 1510008 a 1510009 od dodávateľa ŽMPP, spol. s r.o. za stavebné práce.

28. Správca dane - Daňový úrad Žilina sa pri kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zameril práve na preverenie práva na odpočítanie dane z:

- faktúry č. 1501042 zo dňa 16.10.2015 (interné č. 2015/0515) od dodávateľa CANDELA s.r.o., Vážska 271/7, 911 05 Trenčín, IČ DPH: SK2021592705 za ohýbačku trubiek CNC v celkovej fakturovanej sume 687 996,00 Eur, z toho uplatnené odpočítanie dane vo výške 114 666,00 Eur;

- faktúry č. 1510007 zo dňa 30.10.2015 (interné číslo 2015/0562) od dodávateľa ŽMPP, spol. s r.o., Betliarska 12, Bratislava 851 07, IČ DPH: SK2023339901 za stavebné práce RŠKA Šamorín v celkovej fakturovanej sume 279 000,00 Eur, z toho uplatnené odpočítanie dane vo výške 46 500,00 Eur,

- faktúry č. 1510008 zo dňa 30.10.2015 (interné číslo 2015/0563) od dodávateľa ŽMPP, spol. s r.o., Betliarska 12, Bratislava 851 07, IČ DPH: SK2023339901 za zemné práce - obchvat Bardejov v celkovej fakturovanej sume 21 232,80 Eur, z toho uplatnené odpočítanie dane vo výške 3 538,80 Eur,

- faktúry č. 1510009 zo dňa 30.10.2015 (interné číslo 2015/0564) od dodávateľa ŽMPP, spol. s r.o., Betliarska 12, Bratislava 851 07, IČ DPH: SK2023339901 za dokončovacie práce - obchvat Martin v celkovej fakturovanej sume 63 900,00 Eur, z toho uplatnené odpočítanie dane vo výške 10 650,00 Eur.

29. Sťažovateľ nepredložil v stanovenej lehote žiadne pripomienky ani vyjadrenia k protokolu z kontroly a vo vyrubovacom konaní neboli zistené žiadne nové skutočnosti ani predložené dôkazy daňovým subjektom, z tohto dôvodu, správca dane vydaným rozhodnutím potvrdil výsledok daňovej kontroly.

30. Správca dane v súvislosti s uplatneným odpočítaním dane z dodávateľských faktúr č. 1510007, 1510008 a 1510009 od spoločnosti ŽMPP, spol. s r.o. zaslal dožiadanie na Daňový úrad Bratislava č. 102527170/2016 zo dňa 10.02.2016, ktorý vyzval uvedenú spoločnosť na predloženie dokladov. Dožiadaný správca dane uviedol, že písomnosť bola daňovým subjektom ŽMPP, spol. s r.o. prevzatá, ale doklady neboli predložené (konateľom spoločnosti bol do jej výmazu N. I.), následne bol vyzvaný aj právny nástupca spoločnosti ŽMPP, spol. s r.o. spoločnosť LesSem, s.r.o. na predloženie dokladov. Vyzvaný bol opakovane, výzvy boli taktiež prevzaté, ale žiadne doklady neboli predložené (konateľom nástupnickej spoločnosti je opäť N. I.).

31. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd preukázané, že správca dane zaslal predvolanie na výsluch svedka - konateľa N. I. (č. 102782565/2016, dourčené dňa 31.03.2016), ktorého sa svedok nezúčastnil a opakované predvolanie na výsluch svedka (doručené dňa 14.06.2016). Následne bola uskutočnená svedecká výpoveď dňa 15.06.2016, pri ktorej sa svedok N. I. vyjadril, že na otázky, týkajúce sa spoločnosti ŽMPP, spol. s r.o. nie je schopný odpovedať, že sa musí na ne pripraviť. Žalobca sa pojednávania nezúčastnil, napriek tomu, že o jeho uskutočnení bol správcom dane informovaný (upovedomenie prevzal dňa 25.05.2016). Bol dohodnutý nový termín svedeckej výpovede na deň 19.07.2016, o ktorom bol upovedomený i kontrolovaný daňový subjekt.

32. V súvislosti s preverovaním daných prác na základe faktúry č. 1510007 bolo správcom dane uskutočnené miestne zisťovanie (zápisnica z miestneho zisťovania č. 104477689/2016 zo dňa 14.12.2016) u investora stavby RŠKA Šamorín - spoločnosti X-BIONIC@SPHERE, a.s. (právny nástupca spoločnosti MERKATOR, a.s.), kde mali byť práce vykonané.

33. V súvislosti s preverovaním prác podľa faktúry č. 1510009 týkajúcich sa dokončovacích prác - obchvat Martin, správca dane zistil, že práce podľa súpisu od spoločnosti ŽMPP, spol. s r.o. neboli súčasťou zoznamu stavebných prác, ktoré správcovi dane poskytol hlavný dodávateľ stavby a neboli ani súčasťou stavebného denníka. Spoločnosť ŽMPP, spol. s r.o. sa nenachádza ani v poskytnutom zozname subdodávateľov hlavného zhotoviteľa stavby, nebola teda preukázaná realizácia prác, ktoré táto spoločnosť fakturovala odvolávajúcemu sa.

34. Správca dane pri preverovaní prác na základe faktúry č. 1510008 využil informácie získané od hlavného zhotoviteľa diela EUROVIA SK, a.s. (obchvat Martin a obchvat Bardejov), jedná sa o zoznam uskutočnených prác, zoznam dodávateľov a zoznam mechanizmov na stavenisku, v ktorých absentoval dodávateľ ŽMPP, spol. s r.o. a taktiež v zozname uskutočnených prác neboli uvedené práce v rozsahoch, ktoré boli obsiahnuté v súpisoch prác, ktoré predložil kontrolovaný daňový subjekt.

35. Správca dane žalobcu oboznámil so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly písomným oboznámením č. 100023596/2017 zo dňa 05.01.2017 (prevzaté dňa 09.01.2017) a taktiež s možnosťou vyjadrenia sa k zisteniam a doloženiu ďalších dôkazov, preukazujúcich reálne dodanie služieb. Žalobca svoju možnosť nevyužil a v stanovenej lehote nepredložil žiadne dôkazy.

36. Z administratívneho spisu ďalej vyplynulo, že v súvislosti s odpočítaním dane na základe faktúry č. 1501042 zo dňa 16.10.2015 správca dane zistil, že spoločnosť VUMAT SK, s.r.o. získala na obstaranie tovaru (stroja - ohýbačky trubiek CNC), ktorý bol predmetom dodávateľskej faktúry, príspevok z štrukturálnych fondov Európskej únie a uzatvorila Zmluvu o dielo zo dňa 19.08.2015 so spoločnosťou CANDELA, s.r.o. na dodávku ohýbačky trubiek CNC, ktorá bola definovaná v prílohe č. 2 a dohodnutá

cena v prílohe č. 1 (cenová špecifikácia predmetu zmluvy). Spoločnosť CANDELA, s.r.o. bola označená ako zhotoviteľ a zaviazala sa dodať stroj - automatická ohýbačka trubiek CNC s ohýbacím trňom, stroj nastaviť, zaškoliť zamestnancov objednávateľa na obsluhu stroja a vykonať servis a opravy stroja v záručnej dobe a odovzdať dokumentáciu (návod na obsluhu, potvrdenie o zhode, technickú dokumentáciu a pod.).

37. Správca dane v súvislosti s preverením nároku na odpočítanie DPH z uvedeného stroja vykonal šetrenie u spoločnosti CANDELA, s.r.o., Trenčín ako prvého dodávateľa (odpoveď na dožiadanie č. 102584857/2016 zo dňa 18.02.2016), u spoločnosti A G I s.r.o., Trenčín ako druhého dodávateľa (odpoveď na dožiadanie č. 102900060/2016 zo dňa 08.04.2016), u spoločnosti KOLETO SHARE s.r.o., Praha (odpoveď na dožiadanie č. 103423025/2016/9104401/Hav z 29.06.2016, odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 1356776/2016) na preverenie subdodávky k stroju, u spoločnosti GoBaKo, s.r.o., Košice, ako tretieho dodávateľa (odpoveď na žiadosť č. 103143703/2016 z 13.05.2016 a č. 103615184/2016 z 28.07.2016).

38. Zhotoviteľ - spoločnosť CANDELA, s.r.o. na dodanie predmetného stroja uzatvorila Kúpnu zmluvu so spoločnosťou A G I, s.r.o. dňa 21.09.2015, predmetom ktorej bolo dodanie a inštalácia ohýbačky trubiek CNC a ďalších činností ako - zorganizovanie dopravy, montáž a inštalácia zariadenia, pripojenie zariadenia, uvedenie zariadenia do chodu, zaškolenie obsluhy po inštalácii do chodu a odovzдание dokumentácie s odvolávkou na ponuku zo dňa 16.10.2015 (čo je už po reálnom dodaní stroja).

39. Zároveň zhotoviteľ predložil i ďalšie dve zmluvy, ktoré mali súvisieť s predmetným strojom, a to Zmluvu zo dňa 30.08.2015 uzatvorenú so spoločnosťou KOLETO SHARE s.r.o., kde bol definovaný účel zmluvy kabeláž (k danému stroju dodá KOLETO SHARE s.r.o. kabeláž, zapojenie pracovísk, testovanie, skúšobná prevádzka) a druhú zmluvu so spoločnosťou KOLETO SHARE s.r.o. taktiež zo dňa 30.08.2015, kde účel zmluvy bol definovaný ako dodávka a riešenie úloh CNC pracovísk ohýbačky trubiek (software, inštalácia, skúšky na stroji, školenie pracovníkov konečného odberateľa, skúšky všetkých 5 pracovísk CNC ohýbacieho stroja).

40. Ďalej bola uzatvorená Kúpna zmluva zo dňa 21.09.2015 medzi predávajúcim GoBaKo s.r.o. a kupujúcim A G I s.r.o., v ktorej sa predávajúci GoBaKo s.r.o. zaviazal k dodaniu a inštalácii novej ohýbačky vrátane montáže, inštalácie, uvedenia zariadenia do chodu a zaškolenie obsluhy po inštalácii, uvedení do chodu, vrátane dodania dokumentácie.

41. Na základe všetkých predĺžených zmlúv a taktiež získaných dôkazov správcom dane bolo zistené, že stroj - ohýbačka trubiek, bol dodaný priamo od posledného subdodávateľa GoBaKo s.r.o. do výrobných priestorov spoločnosti VUMAT SK, s.r.o. Tento subdodávateľ v zmysle uzatvorenej zmluvy dodal stroj (i keď doprava nebola dôveryhodne preukázaná) vrátane jeho inštalácie, zaškolenia pracovníkov a odovzdania celkovej dokumentácie k stroju. Potvrďuje to jednak vyjadrenie konateľa subdodávateľa (GoBaKo s.r.o.) pána Ing. Goduša, ktorý sa vyjadril, že stroj bol vyložený v priestoroch spoločnosti VUMAT SK, s.r.o., bol plne funkčný, bola odovzdaná celková prislúchajúca dokumentácia, súčasťou ceny zariadenia bola montáž, inštalácia, pripojenie a uvedenie do prevádzky a zaškolenie obsluhy.

42. Podľa vyjadrenia pána Z. zaškolení mali byť len zamestnanci spoločnosti VUMAT SK, s.r.o. a školenie uskutočňoval pán T. a pán A. Z. za spoločnosť GoBaKo, s.r.o. To, že stroj osadil do výrobných priestorov pán Z. potvrdila aj spoločnosť VUMAT SK, s.r.o. v odpovedi na výzvu.

43. Konateľ spoločnosti GoBaKo, s.r.o. vo svojej svedeckej výpovedi potvrdil, že stroj, ktorý dodali, splňal všetky technické špecifikácie, ktoré boli uvedené v prílohe č. 2 k Zmluve zo dňa 19.08.2015 medzi spoločnosťou CANDELA s.r.o. a VUMAT SK, s.r.o. (príloha č. 2 bola v rámci svedeckej výpovede predložená k nahliadnutiu) a s inou spoločnosťou ohľadom inštalácie stroja nespolupracovali, o ďalšom software k stroju sa vyjadril, že nič ďalšie nebolo potrebné, nakoľko bol stroj plne funkčný. Spoluprácu so spoločnosťou KOLETO SHARE, s.r.o. pri dodaní stroja vylúčil.

44. Ďalej je zo spisu zrejmé, že správca dane preverovaním zistil, že subdodávateľ KOLETO SHARE, s.r.o. je spoločnosťou bez reálneho sídla, bez vlastných zamestnancov, ktorá so správcom dane nekomunikuje (ani so slovenskou finančnou správou ani s českou finančnou správou) a vo februári 2016 spoločnosť zmenila štatutárneho zástupcu i majiteľa a neboli potvrdené dodania.

45. Vykonaným preverovaním nebolo preukázané, že došlo k dodaniu tovarov a služieb subdodávateľom (KOLETO SHARE, s.r.o.) ako je uvedené na faktúrach dodávateľovi (CANDELA, s.r.o.), čo následne priamo spôsobuje nepreukázanie následnej fakturácie odberateľovi VUMAT SK, s.r.o., tak ako je uvedené na faktúre, a to aj vzhľadom na to, že predmetom zdaniiteľného obchodu bola dodávka diela ako celku, ktoré nemožno umelo oddeliť. Podmienka na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH nebola splnená.

46. V predmetnom prípade, ako vyplýva z dôkazov získaných správcom dane, sťažovateľ mal vedieť, že deklarované stavebné práce spoločnosťou ŽMPP, spol. s r.o. neboli poskytnuté a tiež, že dodávku stroja s jeho uvedením do prevádzky nezabezpečila spoločnosť CANDELA, s.r.o.

47. K tvrdeniu sťažovateľa, že mu bolo odopreté právo, aby bol prítomný výsluchu svedka a mohol mu klásť otázky, kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť, túto námietku sťažovateľ neuplatnil v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, ani odvolacieho konania. V prípade úkonov, na ktoré poukazuje, išlo o vykonané miestne zisťovania, ktoré sú operatívnym inštitútom správcu dane, pokiaľ je miestne zisťovanie vykonávané u iného ako kontrolovaného daňového subjektu, správca dane jeho vykonávanie kontrolovanému vopred neoznamuje (§ 37 a § 38 daňového poriadku).

48. V prípadoch, kedy správca dane vykonával vypočutie svedkov, túto skutočnosť sťažovateľovi oznamoval. Dňa 15.06.2016 bolo vykonané vypočutie svedka N. I., o čom bol sťažovateľ písomne upovedomený listom č. 103195843/2016, ktorý prevzal dňa 25.05.2016, ústneho pojednávania sa však nezúčastnil. Ústne pojednanie s uvedeným svedkom sa malo konať aj v ďalšom termíne - 19.07.2016, o čom bol opätovne sťažovateľ upovedomený - zásielka č. 103362351/2016 zo 17.06.2016 sťažovateľom nebola prevzatá ani v úložnej lehote. Svedok sa pojednávania nezúčastnil - telefonicky sa ospravedlnil, o čom správca dane spísal úradný záznam. Sťažovateľ sa dňa 19.07.2016 ústneho pojednávania tiež nezúčastnil, neúčast' ani neospravedlnil. Tiež o vypočutí ďalšieho svedka - X.. X. Z. bol sťažovateľ upovedomený písomne - písomnosť dňa 14.12.2016 prevzal, výpovede svedka sa nezúčastnil.

49. Žalovaný poukazuje na skutočnosť, že sťažovateľ bol so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly správcom dane podrobne oboznámený listom zo dňa 05.01.2017, ktorý sťažovateľ prevzal dňa 09.01.2017. Sťažovateľ nevyužil možnosť prípadného nazretia do spisu u správcu dane, alebo navrhnutie vypočutia svedkov.

50. V danom prípade teda nemožno hovoriť o porušení procesných práv sťažovateľa v priebehu daňového konania.

51. Podľa Najvyššieho súdu SR, správca dane postupoval pri vydaní napadnutého rozhodnutia správne, keď nepriznal oprávnenosť odpočítanej DPH z faktúr od dodávateľov ŽMPP, spol. s r.o. a CANDELA, s.r.o. Podľa ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH nárok na odpočítanie dane pri predaji tovaru vznikne za podmienky, že pri dodaní tovaru alebo služby vznikla daňová povinnosť dodávateľovi - platiteľovi DPH, ktorý je uvedený na faktúre, podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

52. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

52. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

54. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

55. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

56. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

57. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

58. Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

59. Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

60. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

61. Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

62. Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

63. Podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

64. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

65. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

66. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

67. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

68. Podľa § 24 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

69. Účelom daňového konania je zistenie či si daňové subjekty splnili, v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi, svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

70. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

71. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

72. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

73. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je

na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene, za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“

74. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

75. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

76. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/26/2014).

77. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

78. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

79. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne, pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že Krajský súd v Žiline použil na vec správnu judikatúru. Ďalej kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp.zn. 6Sžfk/43/2017, sp.zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II.ÚS 705/2017.

80. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

81. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

82. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

83. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď rozhodnutie žalovaného považoval za zákonné. Jeho závery sú v súlade tak so zmyslom a účelom relevantných právnych noriem vtáhuajúcich sa na prejednávajúcu vec, ako aj s ustálenou rozhodovacou praxou súdov.

84. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší súd SR ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

84. O trovách súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 a § 175 ods. 1 v spojení s ust. § 167 SSP tak, že sťažovateľovi ich náhradu nepriznal, nakoľko bol v konaní neúspešný.

85. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od

01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.